

# 转型经济下的俄罗斯审计

张 晓 瑜

苏联解体距今已经 14 个年头,其政治体制和经济模式发生了剧烈的变化,相应的审计体制也发生了很大的变化。转型经济下的俄罗斯审计制度的变迁及相关的证券市场、公司治理的发展,对于中国会计审计制度和证券市场的改革与发展具有重要的借鉴作用。

## 一 俄罗斯审计的历史和发展

### (一) 审计历史

俄罗斯审计起源于 19 世纪末 20 世纪初的沙皇时代。最初的审计始于圣彼得堡市国际商业银行,与财政大臣、俄罗斯伟大的改革家谢尔盖·尤利耶维奇·维特有紧密的联系。从 1895 年维特写给莫斯科分行信件的原件可以看出,国际商业银行在莫斯科设立分行,对分行的贷款数额和贷款去向进行检查,并要求其出具审计报告。这是俄罗斯审计的雏形<sup>①</sup>。

### (二) 审计发展

俄罗斯审计发展分为三个阶段:

第一阶段:1987~1993 年。

这个阶段的特点是:一方面指令性地建立了审计机构,1987 年建立了第一个审计机构“国际审计”;另一方面是自发地产生了审计活动,培养干部,在 1990~1993 年期间无序地颁发了第一批证书和许可证。

第二阶段:1993 年 12 月~2001 年 8 月通过《审计活动暂行规定》。

这个阶段是俄罗斯审计的建立时期。1993 年经过一系列的尝试筹备,通过了审计法规——《审计活动暂行规定》。《审计活动暂行规定》明确指出,以查明经济主体财务报表

的可靠性为审计目的,所进行的经济活动符合俄罗斯的法律法规。为了实施国家调控审计活动,俄罗斯专门建立了特别的组织——隶属于俄罗斯总统的审计事务委员会。成立该委员会是便于集中专家们的建议和政府的意见,因为委员会的大部分成员是政府部门的工作人员,也是为了同总统行政机构和国家杜马进行更富有成效的合作。《审计活动暂行规定》预先由审计学专家、私人企业主研究过,并得到了俄罗斯总统 1993 年 12 月 22 日发布的(第 2263 号)总统令的确认。

但是《审计活动暂行规定》没有提及审计准则。审计事务委员会和俄罗斯科技金融学院 1996 年春天发布了文件,对审计人员规定了编制审计报告的要求。这份文件有着非常重要的意义,因为俄罗斯的审计人员编写审计报告时采用不同的格式:有人自己翻译国际审计准则中适应俄罗斯的部分,也有人采用国内审计教科书里的内容,还有人自行研究编写。这就需要规范《审计活动暂行规定》中的审计报告的内容。审计事务委员会和科技金融学院的工作于 1997 年 5 月告一段落,形成了一本汇编,包括 11 条审计活动准则和相关标准。

2000 年 10 月,也就是《审计活动暂行规定》发表 7 年,俄罗斯在财务核算体制改革国际中心的参与下,第一部《国际审计准则》俄译本正式问世。

第三阶段:2001 年 12 月 14 日公布《审计活动联邦法》。

2001 年《审计活动联邦法》的通过完成了

作者系厦门大学会计学系博士研究生。

① [俄] И.季亚科诺娃:《审计的由来》,《审计公报》1997 年。



俄罗斯审计的建立,奠定了俄罗斯审计行业的法律基础。该法确立了审计在俄罗斯财政经营活动中的地位,使俄罗斯审计朝着国际审计体系逐步迈进。

## 二 俄罗斯民间审计

1987年俄罗斯成立了第一家股份公司“国际审计”。这家公司进行审计检查、税务咨询和从事其他法律问题。很快在俄罗斯市场上就出现了外国审计公司。现在,在俄罗斯市场上活跃着3 000多家审计公司,国际四大会计师事务所占俄罗斯市场份额的65%~75%,其他份额由不同的外国审计公司、大中小型俄罗斯审计公司占有。

俄罗斯民间审计准则经历了不同寻常的命运。《审计活动暂行规定》指出,制定《俄罗斯审计活动准则》和相关服务是隶属于俄罗斯总统的审计事务委员会的职能之一,《俄罗斯审计活动准则》应该为审计的执行者和被审计者服务,准则应该得到俄联邦政府的确认。

在准则制定的过程中,一些行业审计协会认为,审计准则应该由它们制定。但协会制定的准则不能违反联邦准则。

《俄罗斯审计活动准则》包括编制审计报告的模式、内容和过程。审计报告内容包括审计机构和审计人员对财务报表的正确性发表的意见,符合俄联邦会计核算法。

《俄罗斯审计活动准则》与《国际审计准则》大部分内容比较接近,主要表现在体系方面。

## 三 俄罗斯内部审计

俄罗斯内部审计的产生早于外部审计。早在1917年二月革命期间,苏联根据列宁的指示开始成立工人监督机关——工人委员会和工长会议等。1917年11月全俄中央执行委员会批准在列宁领导和参加下制定的《工人监督条例》。该条例规定,在一切工业、商业银行、农业和运输业以及其他拥有工人或委托家庭加工的企业中,

都要对其生产经营和财务活动实行工人监督;工人监督是由本企业的全体工人选举产生的机构(工人委员会、工长会议等)组织实施。这些机构应包括职员和技术人员的代表:工人监督机关有权检查生产活动和产品成本,有权审查一切账簿和报表。由此可见,当时工人监督机关是一种民主选出的机构,其职能带有内部审计监督的性质<sup>①</sup>。

在国际内部审计协会的授权下,俄罗斯内部审计协会于2000年6月在莫斯科成立。大中型企业及外国公司的代表是俄罗斯内部审计协会的成员,包括工商企业、公共服务机构、审计公司等。目前的团体会员接近150个并且有稳定的增长。

俄罗斯内部审计协会及俄罗斯董事会协会于2003年分别对俄罗斯100家上市公司的内部审计做了调查。

调查问卷发放给在两大股票交易市场(莫斯科银行间外汇交易所及俄罗斯交易系统)上市的100家俄罗斯企业。

调查结果表明,几乎所有反馈的公司都有内部审计这一职能。2/3公司在过去五年中先后设立了内部审计部门。其中1/4公司在2002年设立了内部审计部门。3/5公司在设立内部审计部门时,雇员超过10人。一半公司计划增加内部审计部门的雇员人数。没有一家公司计划对其内部审计部门进行裁员。2/3受访公司的内部审计部门向高级管理层汇报工作。1/3内部审计部门向董事会汇报工作。

目前,俄罗斯企业的内部审计部门主要扮演以下角色:

- (1) 内部传统财务审计(100%受访公司有此项业务);
- (2) 保障公司的资产(100%受访公司有此项业务);
- (3) 协助进行及维护公司内部管理(78%受访公司有此项业务);
- (4) 咨询服务(67%受访公司有此项业务)

<sup>①</sup> 萧英达:《比较审计学》,中国财政经济出版社1991年版,第329页。

业务);

(5) 对欺诈行为进行调查(61%受访公司有此项业务);

(6) 加强公司治理(50%受访公司有此项业务);

(7) 风险管理(44%受访公司有此项业务);

(8) 参与特殊项目(44%受访公司有此项业务);

(9) 支持外部审计工作(17%受访公司有此项业务);

(10) 保证信息安全(6%受访公司有此项业务)。

内部审计人员与管理层对进行内部审计及维护公司内部管理有不同看法。管理层似乎把内部审计视为一种有效进行内部管理的管理资源。这样的看法,加剧了对内部审计客观性的担忧。因为在这种情况下,内部审计的角色变成了自己对自己行为的评估。因此,董事会希望,内部审计人员能够从原来的监察人员转变为风险管理领域内的咨询人员并共同参与公司的治理。然而,内部审计在将来应扮演的角色问题上,内部审计主管似乎更赞同公司管理层的看法。这说明,内部审计主管将公司高级管理层而不是董事会视为其主要服务对象。

#### 四 俄罗斯政府审计

俄罗斯政府审计属于立法模式,俄罗斯联邦和联邦各州市的国家审计机关隶属于杜马,即俄罗斯的国家审计属议会型。这种审计体制在当今世界比较流行,目前世界上绝大多数国家属这种类型。俄罗斯联邦和各州市国家审计机关依法对杜马负责,法定向杜马报告审计结果和工作结果,不受行政当局的控制和干预。这种审计体制下的审计机关权威性大,检查面广,法律上处于独立地位,不受行政当局的控制和干预,能够充分发挥审计的职能和作用。

俄罗斯联邦审计院成立于1995年。俄联邦审计院是最高审计机关欧洲组织的成员,并于

1996年正式加入最高审计机关亚洲组织。

俄罗斯实行的是联邦制国体。与中国的国有资产全部由国家、各级政府对国有资产实施分级管理和授权经营的模式不同,俄罗斯政府资产十分明确地划分为联邦政府资产和各州市政府资产。因此,俄罗斯联邦审计院与联邦的各州市审计局之间没有领导与被领导的上下级关系。除使用联邦政府资产的单位外,联邦审计院对各州市没有审计权,也不可以干预各州市审计局的工作。联邦审计院监督联邦政府的资产,各州市审计局则监督相应州市政府的资产。只有在州市政府使用联邦政府资产的情况下,联邦审计院才可以就州市政府使用联邦政府资产的情况进行监督。

#### 五 俄罗斯审计展望

俄罗斯的审计业在过去10年里经历了重大变化。建立了审计法律法规,引进了国际审计准则,并结合俄罗斯自己的国情使其本土化。特别是2001年生效的《审计活动联邦法》起了重要作用。审计人员的数量和专业技能得到了提高,同时也提升了审计职业的社会重要性。民间审计也得到了一定的发展,审计人员在俄罗斯市场找到了方向。可以说,俄罗斯的审计已经开始启动,成为俄罗斯经济发展中的积极因素。但是俄罗斯审计还面临着大量的问题和限制,距国际化还有很长的路要走。

(责任编辑:高晓慧)

